



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (devátého senátu)

8. září 2022*

„Řízení o předběžné otázce – Celní unie – Celní kodex Unie – Nařízení (ES) č. 952/2013 – Místo vzniku celního dluhu – Daň z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Článek 30 – Článek 60 – Článek 71 odst. 1 – Uskutečnění zdanitelného plnění a vznik daňové povinnosti k DPH při dovozu – Místo vzniku daňového dluhu – Zjištění nesplnění povinnosti uložené unijními celními předpisy – Určení místa dovozu zboží – Dopravní prostředek registrovaný ve třetí zemi a dopravený do Evropské unie v rozporu s celními předpisy“

Ve věci C-368/21,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Finanzgericht Hamburg (finanční soud v Hamburku, Německo) ze dne 2. června 2021, došlým Soudnímu dvoru dne 14. června 2021, v řízení

R. T.

proti

Haupzollamt Hamburg,

SOUDNÍ DVŮR (devátý senát),

ve složení S. Rodin, předseda senátu, J.-C. Bonichot a O. Spineanu-Matei (zpravodajka), soudci,

generální advokát: G. Pitruzzella,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za R. T. Y. Özkan, Rechtsanwältin, a U. Schrömbgesem, Rechtsanwälte,
- za Evropskou komisi F. Clotuche-Duvieusart, J. Jokubauskaitė a R. Pethkem, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout věc bez stanoviska,

* Jednací jazyk: němčina.

vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 30 a 60 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1), ve znění směrnice Rady (EU) 2018/2057 ze dne 20. prosince 2018 (Úř. věst. 2018, L 329, s. 3) (dále jen „směrnice 2006/112“).
- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi R. T. a Hauptzollamt Hamburg (hlavní celní úřad v Hamburku, Německo, dále jen „celní úřad“) ve věci uložení daně z přidané hodnoty (DPH) při dovozu vozidla, při jehož vstupu na území Evropské unie byly porušeny celní předpisy.

Právní rámec

Unijní právo

Směrnice 2006/112

- 3 Podle čl. 2 odst. 1 písm. d) směrnice 2006/112 jsou předmětem DPH mimo jiné tato plnění:
„[...]“
d) dovoz zboží.“
- 4 Článek 30 první pododstavec této směrnice stanoví:
„Dovozem zboží“ se rozumí vstup zboží, které se nenachází ve volném oběhu ve smyslu článku 24 Smlouvy, do Společenství.“
- 5 Článek 60 téže směrnice, který je obsažen v kapitole 4 této směrnice, nadepsané „Místo dovozu zboží“, jež je součástí hlavy V, nadepsané „Místo zdanitelného plnění“, stanoví:
„Místem dovozu zboží je členský stát, na jehož území se zboží nachází při vstupu do Společenství.“
- 6 Článek 71 směrnice 2006/112 obsažený v kapitole 4, nadepsané „Dovoz zboží“, hlavy VI, nadepsané „Uskutečnění zdanitelného plnění a vznik daňové povinnosti“, zní takto:
„1. Je-li zboží při vstupu do Společenství propuštěno do některého z režimů nebo dostane-li se do některé ze situací uvedených v člancích 156, 276 a 277 nebo do režimu dočasného použití s úplným osvobozením od daní při dovozu anebo do režimu vnějšího tranzitu, je zdanitelné plnění uskutečněno a daňová povinnost vzniká až tehdy, když se na zboží tyto režimy nebo situace přestanou vztahovat.

Je-li však dovážené zboží předmětem cla, [...] je zdanitelné plnění uskutečněno a daňová povinnost vzniká tehdy, kdy nastane rozhodná událost pro vznik povinnosti zaplatit tyto poplatky.

2. Není-li dovážené zboží předmětem žádných poplatků podle odst. 1 druhého pododstavce, použijí členské státy k určení uskutečnění zdanitelného plnění a vzniku daňové povinnosti platné celní předpisy.“

Celní kodex

- 7 Podle čl. 79 odst. 1 písm. a) nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013 ze dne 9. října 2013, kterým se vydává celní kodex Unie (Úř. věst. 2013, L 269, s. 1, dále jen „celní kodex“):

„U zboží podléhajícího dovoznímu clu vzniká celní dluh při dovozu nesplněním:

- a) některé z povinností stanovených v celních předpisech pro vstup zboží, které není zbožím Unie, na celní území Unie, pro jeho odnětí celnímu dohledu nebo pro pohyb, zušlechtění, uskladnění, dočasné uskladnění, dočasné použití zboží nebo nakládání s tímto zbožím na tomto území;

[...]“

- 8 Článek 87 tohoto nařízení, nadepsaný „Místo vzniku celního dluhu“, stanoví:

„1. Celní dluh vzniká v místě, kde je podáno celní prohlášení nebo prohlášení o zpětném vývozu uvedené v člancích 77, 78 a 81.

Ve všech ostatních případech celní dluh vzniká v místě, kde nastaly skutečnosti vedoucí ke vzniku celního dluhu.

Nemůže-li být toto místo určeno, vzniká celní dluh v místě, kde se podle zjištění celních orgánů zboží nacházelo v situaci vedoucí ke vzniku celního dluhu.

[...]

4. Pokud celní orgán zjistí, že celní dluh vznikl podle článku 79 nebo 82 v jiném členském státě a že částka dovozního nebo vývozního cla odpovídající tomuto dluhu je nižší než 10 000 [eur], považuje se tento celní dluh za celní dluh vzniklý v členském státě, ve kterém byl zjištěn.“

Německé právo

- 9 Ustanovení § 21 odst. 2 Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu) ze dne 21. února 2005 (BGBl. 2005 I, s. 386) stanoví:

„Pravidla použitelná na cla se obdobně uplatní na daň z obratu při dovozu; [...]“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

- 10 V lednu 2019 zakoupil R. T., která má bydliště v Německu, v Gruzii vozidlo a zaregistroval jej tam. V březnu 2019 přijel R. T. tímto vozidlem z Gruzie do Německa, a to přes Turecko, Bulharsko, Srbsko, Maďarsko a Rakousko, aniž uvedené vozidlo deklaroval u celního úřadu dovozu.

- 11 V Německu R. T. vozidlo používal, přičemž dne 28. března 2019 bylo v rámci kontroly zaznamenáno kontrolním oddělením celního úřadu. Kromě toho bylo rovněž zaznamenáno v říjnu 2020 při porušení zákona o silničním provozu.
- 12 Dne 13. května 2019 celní úřad uložil R. T. celním výměrem dovozní clo ve výši 4 048,13 eura a DPH při dovozu ve výši 8 460,59 eura.
- 13 Vzhledem k tomu, že jeho odvolání k celnímu úřadu bylo zamítnuto, podal R. T. dne 9. února 2020 proti tomuto výměru žalobu na neplatnost k Finanzgericht Hamburg (finanční soud v Hamburku, Německo). V průběhu řízení se rozhodl zpochybnit jen rozhodnutí, kterým se stanoví částka DPH při dovozu.
- 14 Předkládající soud nemá pochybnosti o pravomoci německých orgánů vybrat celní dluh, nicméně táže se, zda má celní úřad rovněž pravomoc stanovit výši DPH při dovozu. Podle tohoto soudu tomu tak je, pokud z výkladu článků 30 a 60 směrnice 2006/112 vyplývá, že místo dovozu se nachází v Německu navzdory skutečnosti, že žalobce v původním řízení vstoupil na území Unie v Bulharsku.
- 15 Pokud jde o výklad článků 30 a 60 směrnice 2006/112, které se týkají pojmu a místa „dovozu“, předkládající soud je toho názoru, že nesplnění povinností uložených celními předpisy, ke kterému došlo v členském státě, má za následek vznik DPH při dovozu v tomto členském státě pouze tehdy, pokud dotčené zboží bylo rovněž dovezeno do tohoto členského státu ve smyslu práva týkajícího se DPH.
- 16 Tento soud má za to, že v souladu s judikaturou Soudního dvora, jak ji uplatňují německé finanční soudy, musí v projednávaném případě být místo dovozu, jak je definováno v článku 60 směrnice 2006/112, v Bulharsku, jelikož v něm bylo vozidlo poprvé používáno. Povinnost k DPH při dovozu tak v zásadě vznikla v tomto členském státě, ledaže by bylo uznáno, že vozidlo bylo „určeno ke spotřebě“ v Německu, na základě závěrů vyplývajících z rozsudků ze dne 2. června 2016, Eurogate Distribution a DHL Hub Leipzig, C-226/14 a C-228/14, EU:C:2016:405, bod 65; ze dne 1. června 2017, Wallenborn Transports, C-571/15, EU:C:2017:417, bod 54, jakož i ze dne 10. července 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579, bod 44.
- 17 Podle předkládajícího soudu však judikatura uvedená v předchozím bodě – která zakotvuje myšlenku určení ke spotřebě – byla vydána v souvislosti se zbožím, které bylo přepravováno, zatímco ve věci v původním řízení se jedná o vozidlo použité jako dopravní prostředek. V tomto ohledu několik specializovaných německých soudů pochopilo výše uvedenou judikaturu v tom smyslu, že dopravní prostředky vstupují do hospodářského oběhu Unie v členském státě, na jehož území jsou skutečně poprvé použity.
- 18 V souladu s tímto přístupem by tedy podle předkládajícího soudu mělo být vozidlo žalobce v původním řízení považováno za vozidlo, které vstoupilo do hospodářského oběhu Unie v Bulharsku, jelikož v tomto členském státě bylo použito poprvé. Místem dovozu tohoto vozidla ve smyslu článku 60 směrnice 2006/112 by tedy bylo Bulharsko.

- 19 Takový závěr se však zdá být v rozporu se závěrem vyplývajícím z rozsudku ze dne 3. března 2021, Hauptzollamt Münster (Místo vzniku DPH) (C-7/20, EU:C:2021:161), ve kterém Soudní dvůr rozhodl, že vozidlo navzdory skutečnosti, že fyzicky vstoupilo na celní území Unie přes Bulharsko, bylo skutečně používáno v Německu, členském státě bydliště žalobce v původním řízení.
- 20 V případě, že se místo dovozu dotčeného vozidla nachází v jiném členském státě než ve Spolkové republice Německo, pokládá předkládající soud druhou předběžnou otázku za účelem zjištění, zda fikce podle čl. 87 odst. 4 celního kodexu přiznává německým celním orgánům pravomoc stanovit výši DPH při dovozu.
- 21 V tomto ohledu si tento soud klade otázku, zda obdobné použití tohoto ustanovení, které vyžaduje § 21 odst. 2 zákona o dani z obratu, je v rozporu se směrnicí 2006/112.
- 22 Za těchto okolností se Finanzgericht Hamburg (finanční soud v Hamburku) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:
- „1) Musí být články 30 a 60 směrnice [2006/112] vykládány v tom smyslu, že pro účely [DPH] je místem dovozu dopravního prostředku registrovaného ve třetí zemi, při jehož vstupu do Unie došlo k porušení celních předpisů, členský stát, v němž došlo k porušení celních předpisů a kde byl dotčený dopravní prostředek poprvé použit v Unii jako dopravní prostředek, nebo členský stát, v němž osoba, která porušila povinnosti vyplývající z celních předpisů, má bydliště a vozidlo tam používá?
- 2) Pro případ, že místem dovozu je jiný členský stát než Spolková republika Německo: je skutečnost, že podle vnitrostátního ustanovení se čl. 87 odst. 4 [celního kodexu] použije obdobně na [DPH] při dovozu, v rozporu se směrnicí 2006/112, zejména jejími články 30 a 60?“

K předběžným otázkám

K první otázce

- 23 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda články 30 a 60 směrnice 2006/112 musí být vykládány v tom smyslu, že pro účely DPH je místem dovozu vozidla registrovaného ve třetí zemi, při jehož vstupu do Unie došlo k porušení celních předpisů, členský stát, v němž došlo k tomuto porušení a kde bylo toto vozidlo poprvé použito v Unii, nebo členský stát, v němž osoba, která porušila povinnosti vyplývající z celních předpisů, má bydliště a vozidlo skutečně používá.
- 24 Podle čl. 2 odst. 1 písm. d) směrnice 2006/112 je předmětem DPH dovoz zboží. Dovozem zboží se podle čl. 30 prvního pododstavce této směrnice rozumí vstup zboží, které se nenachází ve volném oběhu, do Unie. Pokud jde o místo dovozu, článek 60 uvedené směrnice stanoví, že tímto místem je členský stát, na jehož území se zboží nachází ke dni jeho vstupu do Unie.
- 25 Je-li dovážené zboží předmětem cla, čl. 71 odst. 1 druhý pododstavec směrnice 2006/112 umožňuje členským státům, aby uskutečnění zdanitelného plnění a vznik daňové povinnosti k DPH při dovozu vázaly na vznik povinnosti zaplatit clo. Hlavní znaky DPH při dovozu a cla

jsou totiž srovnatelné, jelikož obě povinnosti vznikají na základě dovozu do Unie a následného uvedení zboží do hospodářského oběhu členských států (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 7. dubna 2022, Kauno teritorinė muitinė, C-489/20, EU:C:2022:277, bod 47 a citovaná judikatura).

- 26 Pokud lze v souvislosti s protiprávním jednáním, které vedlo ke vzniku celního dluhu, předpokládat, že dotčené zboží vstoupilo do hospodářského oběhu Unie a mohlo se stát předmětem spotřeby, která představuje plnění podléhající DPH, pak může kromě tohoto celního dluhu vzniknout povinnost k DPH (rozsudek ze dne 7. dubna 2022, Kauno teritorinė muitinė, C-489/20, EU:C:2022:277, bod 48 a citovaná judikatura).
- 27 Tuto domněnku lze nicméně vyvrátit, pokud se prokáže, že navzdory porušení celních předpisů, v důsledku kterých vznikl v členském státě, v němž k porušením došlo, celní dluh při dovozu, vstoupilo zboží do hospodářského oběhu Unie na území jiného členského státu, v němž bylo určeno ke spotřebě. V tomto případě dochází k uskutečnění zdanitelného plnění pro účely DPH při dovozu v tomto jiném členském státě [rozsudek ze dne 3. března 2021, Hauptzollamt Münster (Místo vzniku DPH), C-7/20, EU:C:2021:161, bod 31, jakož i citovaná judikatura].
- 28 Ve věci týkající se zboží, v souvislosti s nímž byly porušeny celní předpisy na německém území, kde bylo zboží pouze přeloženo z jednoho letadla do druhého, než bylo dopraveno do Řecka, měl Soudní dvůr za to, že právě v tomto členském státě vstoupilo dotčené zboží do hospodářského oběhu Unie a vznikla povinnost k související DPH při dovozu, jelikož tento členský stát byl konečným místem určení zboží, jakož i místem jeho spotřeby (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 10. července 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579, bod 53).
- 29 Soudní dvůr rovněž rozhodl, že o osobním vozidle, při jehož vstupu na území Unie byly porušeny celní předpisy, je třeba mít za to, že vstoupilo do hospodářského oběhu v členském státě bydliště osoby povinné k dani, pokud toto vozidlo bylo v tomto členském státě skutečně používáno, i když během cesty ze třetí země do tohoto členského státu toto vozidlo fyzicky vstoupilo na celní území Unie přes jiný členský stát. Povinnost k DPH při dovozu tedy vznikla v prvně uvedeném členském státě [v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 3. března 2021, Hauptzollamt Münster (Místo vzniku DPH), C-7/20, EU:C:2021:161, body 34 a 35].
- 30 V projednávaném případě ze žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce vyplývá, s výhradou ověření předkládajícím soudem, že R. T. při své cestě z Gruzie do Německa v březnu 2019 veze auto přes Bulharsko a dále přes Srbsko, Maďarsko a Rakousko. R. T. má bydliště v Německu, kde toto vozidlo používal od března 2019 a přinejmenším do října 2020.
- 31 S ohledem na závěry vyplývající z rozsudku ze dne 3. března 2021, Hauptzollamt Münster (Místo vzniku DPH) (C-7/20, EU:C:2021:161), uvedené v bodě 28 tohoto rozsudku, je třeba mít za to, že toto vozidlo bylo bez ohledu na jeho první použití a fyzický vstup na území Unie v Bulharsku pro účely tranzitu skutečně používáno v členském státě svého určení, v tomto případě v Německu. Vzhledem k tomu, že vozidlo vstoupilo do hospodářského oběhu Unie v posledně uvedeném členském státě, k jeho dovozu podle článků 30 a 60 směrnice 2006/112 došlo v témže členském státě.
- 32 Tento závěr není vyvrácen okolností uvedenou předkládajícím soudem, že první použití vozidla na území Unie jako dopravního prostředku se rovná jeho „spotřebě“, důvodu vzniku povinnosti k DPH ve smyslu rozsudku ze dne 10. července 2019, Federal Express Corporation Deutsche

Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, bod 44), nebo představuje přinejmenším jednu etapu této spotřeby, což znamená, že v projednávané věci vstoupilo vozidlo do hospodářského oběhu Unie v Bulharsku.

- 33 Jak totiž vyplývá z rozsudku ze dne 10. července 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, bod 48), bez ohledu na fyzický vstup zboží do členského státu lze mít za to, že zboží vstoupilo do hospodářského oběhu Unie na území jiného členského státu, pokud bylo „určeno ke spotřebě“ v tomto členském státě. Za těchto podmínek Soudní dvůr konstatoval, že dotčené zboží vstoupilo do hospodářského oběhu Unie v členském státě, který je jeho konečným místem určení, a povinnost k DPH při dovozu u tohoto zboží tedy vznikla v tomto členském státě (v tomto smyslu rozsudek ze dne 10. července 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579, bod 53).
- 34 Vozidlo registrované ve třetí zemi, které, jak podotýká i předkládající soud, nemůže být „spotřebováno“, avšak bylo použito osobou povinnou k dani pro tranzit z této země do členského státu jejího bydliště, kde bylo vozidlo skutečně a trvale používáno, tak lze považovat za vozidlo, které vstoupilo do hospodářského oběhu Unie v tomto členském státě. I když totiž do uvedeného členského státu nebylo samo přepravováno a bylo v členském státě jeho fyzického vstupu na území Unie použito jako dopravní prostředek, bylo toto zboží v posledně uvedeném členském státě použito pouze k jeho přemístění do členského státu jeho konečného určení za účelem jeho skutečného a trvalého užívání v posledně uvedeném státě. V tomto ohledu je třeba poznamenat, že místo bydliště uživatele může sloužit jako indicie takového užívání.
- 35 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba na první otázku odpovědět tak, že články 30 a 60 směrnice 2006/112 musí být vykládány v tom smyslu, že pro účely DPH je místem dovozu vozidla registrovaného ve třetí zemi, při jehož vstupu do Unie došlo k porušení celních předpisů, členský stát, v němž osoba, která porušila povinnosti vyplývající z celních předpisů, má bydliště a vozidlo skutečně používá.

K druhé otázce

- 36 S ohledem na odpověď na první otázku není namístě odpovídat na druhou otázku.

K nákladům řízení

- 37 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (devátý senát) rozhodl takto:

Články 30 a 60 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění směrnice Rady (EU) 2018/2057 ze dne 20. prosince 2018,

musí být vykládány v tom smyslu, že

pro účely daně z přidané hodnoty je místem dovozu vozidla registrovaného ve třetí zemi, při jehož vstupu do Evropské unie došlo k porušení celních předpisů, členský stát, v němž osoba,

kteřá porušila povinnosti vyplývající z celních předpisů, má bydliště a vozidlo skutečně používá.

Podpisy.